

第 4 章 存 货

学习目标

- 了解存货的概念、确认条件、分类与计量。
- 掌握存货购入、领用、结存的计价管理和会计核算方法。

4.1 存货概述

4.1.1 存货的概念与确认条件

存货是企业日常活动中持有以备出售的产成品或商品,处在生产过程中的在产品,在生产过程中或提供劳务过程中耗用的材料和物资等。建筑施工企业的存货包括主要建筑材料、其他材料、机械配件、在建工程、在产品、产成品、半成品、结构件等。存货属于企业的流动资产,它区别于固定资产等非流动资产的基本特征是:企业持有存货的最终目的是为了出售;存货通常在 1 年或超过 1 年的一个营业周期内被消耗或出售而转换成现金、银行存款或应收账款等。

某项物品要确认为企业的存货,必须同时满足两个条件:①与该存货有关的经济利益很可能流入企业;②该存货的成本能够可靠地计量。

4.1.2 存货的分类

存货的构成内容很多,不同存货具有不同的特点和不同的管理要求,为了加强存货的管理以及存货的会计核算,企业应对存货进行科学分类。通常存货有以下 3 种分类方法。

1. 按经济内容分类

存货按经济内容可分为原材料、周转材料、在产品和产成品及在建工程等。

(1)原材料。原材料是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件(备品备件)、包装材料、外购半成品(外购件)等。建筑施工企业的原材料主要是指建筑施工企业的主要材料、结构件、机械配件和其他材料等。

主要材料是指用于工程施工或产品生产并构成工程或产品实体的各种材料,包括黑色金属材料(如钢材)、有色金属材料(如铜材、铝材)、木材、硅酸盐材料(如砖瓦、石灰、砂石等)、小五金材料、电器材料、化工原料(如油漆材料)等。

结构件指经过吊装、拼砌和安装就能构成房屋建筑物实体的各种金属的钢筋混凝土和木质的结构物和构件,如钢窗、木门、钢筋混凝土预制件等。



机械配件指施工生产过程中使用的施工机械、生产设备、运输设备等替换、维修用的各种零件和配件,如曲轴、活塞、轴承等。

其他材料指虽不能构成工程或产品实体,但有助于工程或产品形成或便于施工生产进行的各种材料,如燃料、油料、催化剂等。

(2)周转材料。周转材料指建筑施工企业在施工生产过程中能够多次使用,并基本保持原有的物质形态,不确认为固定资产的材料,如施工生产中使用的模板、挡板、脚手架、生产工具,以及管理用的管理用具、劳保用品等。

(3)在产品 and 产成品。在产品指建筑施工企业的附属工业生产和辅助生产部门正在加工尚未完工的产品;产成品指建筑施工企业的附属工业生产和辅助生产部门已加工完成全部生产过程并验收入库的产品。

(4)在建工程。在建工程指建筑施工企业为客户施工的在建工程项目。为客户施工在建工程项目属于建筑施工企业的在产品,有别于建筑施工企业自身建造固定资产而进行的在建工程。

2. 按存放的地点分类

存货按存放的地点通常可分为库存存货、在途物资和委托加工物资。库存存货是指已经运到企业并已办理验收入库手续的各种存货。在途物资指企业从外购进,货款已经支付,但尚在运输途中或虽已到达但尚未验收入库的各种物资。委托加工物资是指企业已经委托外单位加工,但尚未加工完成的各种物资。

3. 按来源分类

存货按来源通常分为外购材料、自制加工材料和委托外单位加工材料。外购材料是指企业外部购入的材料,如施工企业外购的主要材料、结构件、机械配件等。自制加工材料是企业自行加工制造的各种材料,如自制各种预制混凝土构件等。委托外单位加工材料是指企业将外购的材料或自制的材料通过支付加工费委托外单位进行加工的材料。

4.1.3 存货的计量

1. 取得存货的计量

企业取得的存货应当按照成本进行初始计量,正确确定存货的入账价值。

1) 外购材料的入账价值

外购材料应当以实际采购成本作为入账价值。实际采购成本包括买价、运杂费、负担的税金和其他费用等。买价是指供货单位开来的发票所列的不含增值税的价款,是外购材料实际成本的主体。运杂费主要是指从供货单位将外购材料运达本企业所发生的、应由本企业负担的运输费、包装费、搬运费、装卸费、保险费及合理的运输损耗等费用。负担的税金主要是指按规定应由买方支付并应计入采购成本的税金(应予抵扣的价外税除外)。值得注意的是,因建筑施工企业结算已完工程的价款时应交的营业税属于价内税,无法将外购存货专用发票上的增值税从中抵扣,所以施工企业购买存货时在专用发票上注明的应交增值税,也应作为外购存货的成本。其他费用是指除上述采购费用以外的与外购材料采购业务直接有关的费用。

2) 自制材料的入账价值

自制材料的入账价值包括加工过程中消耗材料的实际成本、加工成本和其他成本。



3) 委托加工材料的入账价值

委托加工材料的入账价值包括委托加工过程中发出材料的成本、加工过程中支付的加工费用以及往返运输费用。

4) 投资者投入存货的入账价值

投资者投入存货的入账价值应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定不公允的除外。在合同或协议约定不公允的情况下,按照该项存货的公允价值作为入账价值。

5) 接受捐赠存货的入账价值

接受捐赠的存货,如果捐赠方提供了发票的,按发票上标明的金额加上应支付的相关税费作为存货的入账价值;如果捐赠方没有提供有发票的,按照该项存货的公允价值作为入账价值。

2. 发出存货的计量

建筑施工企业的存货可以采用实际成本或计划成本进行存货的日常核算。采用计划成本进行存货的日常核算,应当单独核算存货实际成本与计划成本之间的差异,正确计算发出存货应负担的成本差异,在会计期末将计划成本调整为实际成本。采用实际成本进行存货日常核算的,企业可以采用的发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法等。

1) 个别计价法

个别计价法指以某批存货收入时的实际单位成本作为该批存货发出时单位成本的一种计价方法。采用这一方法是假设存货具体项目的实物流转与成本流转相一致,按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别,分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本。所以,在存货明细账中必须按收入存货的批次详细记录数量、单价、金额,并且在存货保管方面要按收入存货批次分别存放,以便正确辨认各批次存货并计算发出存货的实际成本。个别计价法的优点是成本计算准确,符合实际情况;其缺点是在存货收发频繁情况下,其发出成本分辨的工作量较大。因此,这种方法适用于一般不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务,如珠宝、名画等贵重物品。建筑施工企业一般很少采用这种计价方法。

2) 先进先出法

建筑施工企业的存货由于存货采购的时间、地点不同及其他一些原因,各批存货即使品种、规格、数量相同,它们的实际成本也未必相同。因此,建筑施工企业必须采用一定的方法,正确计算发出存货的实际成本,以便正确计算工程成本。

先进先出法是指以先购入的存货应先发出这样一种存货实物流动假设为前提,对发出存货进行计价的一种方法。在这种计价方法下,最先发出存货的成本,按第一批收入存货的单位成本计算,第一批存货发完以后,再按第二批收入存货的单位成本计算,依此类推。具体方法是:收入存货时,逐笔登记收入存货的数量、单价和金额;发出存货时,按照先进先出的原则逐笔登记存货的发出成本和结存成本。

这种计价方法有以下优点:一是可以随时结转存货发出成本,把计价的工作分散在月内进行,有利于均衡工作量;二是期末存货的账面价值与市场价值相接近,能及时准确反映存货的资金占用情况。其缺点是核算手续烦琐,对于每一批存货都要单独登记它的结存数量和单位成本,在存货进出业务频繁,单位成本经常变动的情况下,存货计价的工作量较大。在物价持续上升时,期末存货成本接近于市价,而发出成本偏低,会高估企业当期利润和库



存存货价值;反之,会低估企业存货价值和当期利润。

【例 4-1】 某建筑施工企业采用先进先出法对材料进行计价,2012 年 6 月登记的钢材明细账如表 4-1 所示。

表 4-1

原材料明细账

材料名称:热轧直条光圆钢筋

材料编号:0001

材料规格:R235

存放地点:2号仓库

计量单位:千克

金额单位:元

2012年 月 日	凭证 号数	摘 要	收入(借方)			发出(贷方)			结存(余额)		
			数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额
6 1		期初结存							2 000	4.40	8 800
5	转 1	购入	60 000	4.30	258 000				2 000 60 000	4.40 4.30	8 800 258 000
10	转 2	发出				1 000	4.40	4 400	1 000 60 000	4.40 4.30	4 400 258 000
24	转 3	购入	50 000	4.35	217 500				1 000 60 000 50 000	4.40 4.30 4.35	4 400 258 000 217 500
27	转 4	发出				1 000 60 000 4 000	4.40 4.30 4.35	4 400 258 000 17 400	46 000	4.35	200 100
31		本月合计	110 000		475 500	66 000		284 200	46 000	4.35	200 100

从表 4-1 中可以看出,其发出热轧直条光圆钢筋 66 000 kg 的成本计算如下:

本期发出存货成本=2 000×4.40+60 000×4.35+4 000×4.35=284 200 元。

3)月末一次加权平均法

月末一次加权平均法又称加权平均法,月末一次加权平均法是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数,去除本月全部进货成本加上月初存货成本,计算出存货的加权平均单位成本,以此为基础计算本月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。计算公式如下:

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期收入存货实际成本}}{\text{期初结存存货数量} + \text{本期收入存货实际数量}}$$

$$\text{本期发出存货实际成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

$$\text{期末结存存货实际成本} = \text{本期结存存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

在实际工作中,为了优先保证原材料明细分类账期末余额中的单价乘以数量等于金额,将加权平均单位成本在除不尽的情况下的尾数差挤到本期发出存货成本中去,通常按下列顺序计算本期发出存货实际成本。

(1)计算期末结存存货的实际成本。

$$\text{期末结存存货实际成本} = \text{本期结存存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

(2)计算本期发出存货实际成本。

$$\text{本期发出存货实际成本} = \text{期初结存存货实际成本} + \text{本期收入存货实际成本} - \text{期末结存存货实际成本}$$



采用加权平均法,日常收到存货时按数量、单价和金额记账,对于本期发出的存货,平时只登记数量,不登记单价和金额。这种方法的优点是只有月末才一次计算发出存货和结存存货的实际成本,平时的工作量小、核算简便;缺点是计价工作集中在月末进行,加重月末核算工作量,影响核算的及时性,同时由于平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额,因此不利于存货成本的日常管理与控制。

【例 4-2】 某建筑施工企业采用月末一次加权平均法对材料进行计价,2012 年 6 月登记的钢材明细账如表 4-2 所示。

表 4-2

原材料明细账

材料名称:热轧直条光圆钢筋

材料编号:0001

材料规格:R235

存放地点:2号仓库

计量单位:千克

金额单位:元

2012年 月 日	凭证 号数	摘 要	收入(借方)			发出(贷方)			结存(余额)		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
6 1		期初结存							2 000	4.40	8 800
5	转 1	购入	60 000	4.30	258 000				62 000		
10	转 2	发出				1 000			61 000		
24	转 3	购入	50 000	4.35	217 500				111 000		
27	转 4	发出				65 000			46 000		
31		本月合计	110 000		475 500	66 000	4.32	285 580	46 000	4.32	198 720

从表 4-2 中可以看出,其发出热轧直条光圆钢筋 66 000 kg 的成本计算如下:

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{8\,800.00 + 475\,500.00}{2\,000 + 110\,000} \approx 4.32 \text{ 元}$$

$$\text{期末结存存货实际成本} = 46\,000 \times 4.32 = 198\,720 \text{ 元}$$

$$\text{本期发出存货实际成本} = 8\,800 + 475\,500 - 198\,720 = 285\,580 \text{ 元}$$

尾数差 460 元(285 580 - 66 000 × 4.32 = 460)挤到了本期发出存货的实际成本中去了。

4) 移动加权平均法

移动加权平均法是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本,除以每次进货数量加上原有库存存货的数量,据以计算加权平均单位成本,作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。计算公式如下:

$$\text{移动加权平均单位成本} = \frac{\text{原结存存货实际成本} + \text{本次收入存货实际成本}}{\text{原结存存货数量} + \text{本次收入存货实际数量}}$$

将计算出的平均单位成本登记在“结存”栏中的“单价”栏内,发出存货时,发出存货的实际成本按最近一次计算的加权平均单位成本计算,计算公式为:

$$\text{本次发出存货实际成本} = \text{本次发出存货数量} \times \text{最近一次移动加权平均单位成本}$$

与月末一次加权平均法一样,为了优先保证原材料明细分类账结存栏中的单价乘以数量等于金额,也可以按下列顺序计算本次发出存货实际成本。

(1) 计算本次发货后结存存货的实际成本。

$$\text{本次发货后结存存货实际成本} = \text{本次发货后结存存货数量} \times \text{最近一次移动加权平均单位成本}$$



(2) 计算本次发出存货实际成本。

本次发出存货实际成本 = 本次发货前结存存货实际成本 - 本次发货后结存存货实际成本

移动加权平均法的优点是存货计价分散在月内进行,能及时算出存货的实际成本,使企业管理当局能及时了解存货的结存情况;其缺点是每收入一批存货就要计算一次加权平均单位成本,核算工作量较大。

【例 4-3】 某建筑施工企业采用月末一次加权平均法对材料进行计价,2012 年 6 月登记的钢材明细账如表 4-3 所示。

表 4-3

原材料明细账

材料名称:热轧直条光圆钢筋

材料编号:0001

材料规格:R235

存放地点:2号仓库

计量单位:千克

金额单位:元

2012年 月 日	凭证 号数	摘 要	收入(借方)			发出(贷方)			结存(余额)		
			数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额
6 1		期初结存							2 000	4.40	8 800
5	转 1	购入	60 000	4.30	258 000				62 000	4.303	266 800
10	转 2	发出				1 000	4.303	4 303	61 000	4.303	262 497
24	转 3	购入	50 000	4.35	217 500				111 000	4.324	479 997
27	转 4	发出				65 000	4.324	281 060	46 000	4.324	198 937
31		本月合计	110 000		475 500	66 000		285 363	46 000	4.324	198 937

从表 4-3 中可以看出,其发出热轧直条光圆钢筋 66 000 kg 的成本计算如下:

本期发出存货实际成本 = 1 000 × 4.303 + 65 000 × 4.324 = 285 363 元

其中:

$$\text{移动加权平均单位成本}(4.303) = \frac{8\,800 + 258\,000}{2\,000 + 60\,000} \approx 4.303 \text{ 元}$$

$$\text{移动加权平均单位成本}(4.324) = \frac{262\,497 + 217\,500}{61\,000 + 50\,000} \approx 4.324 \text{ 元}$$

4.2 原材料按实际成本核算

4.2.1 原材料按实际成本核算的账户设置

为了进行原材料按实际成本计价的总分类核算,在总账中应设置“原材料”“在途物资”等账户。

“原材料”账户主要核算库存各种原材料的收、发和结存的实际成本。它的借方登记已验收入库的各种原材料的实际成本;贷方登记已出库的各种原材料的实际成本;期末余额在借方,表示期末结存原材料的实际成本。建筑施工企业可根据需要在“原材料”账户下分设“主要材料”“结构件”“机械配件”“其他材料”等二级账户,也可以进一步按原材料的品种规格分设出三级账户,进行明细核算。



在途物资是指企业已经支付货款或开出、承兑商业汇票但在运输中或已运抵企业尚未验收入库的各种外购材料物资。“在途物资”账户主要用来核算各种在途物资的实际成本。借方登记在途物资的买价和采购费用；贷方登记在途物资验收入库和发生短缺毁损转出的实际成本；期末余额在借方，表示在途物资的实际成本。在该账户下，应按供应单位或采购员设置明细账户，进行明细核算。

4.2.2 原材料按实际成本核算收入的账务处理

1. 货款付清、同时收料的账务处理

在此情况下，原材料验收入库和货款结算同时结束，有关的收料凭证都已齐全。根据“收料单”所列购入原材料的实际买价和专用发票上注明的增值税额借记“原材料”账户，根据转账结算凭证所列实际支付的金额贷记“银行存款”或“其他货币资金”等账户。

【例 4-4】 某建筑施工企业从本市光明钢厂购入热轧直条光圆钢筋(R235)40吨，单价4 400元，货款176 000元，增值税额29 920元。货款及税款以转账支票支付。钢筋验收入库。财会根据有关凭证编制付款凭证(会计分录代替)如下：

借：原材料——主要材料	205 920
贷：银行存款	205 920

2. 付款在先、收料在后的账务处理

企业先付款后收料，有以下两种情况。

(1)已支付货款、税款和运费，供货单位已将原材料发出，但尚未入本企业仓库。在这种情况下，应根据专用发票、运费收据和转账结算凭证，借记“在途物资”账户，贷记“银行存款”账户。待以后原材料运到并验收入库时，再根据收料单借记“原材料”账户，贷记“在途物资”账户。

【例 4-5】 某建筑施工企业收到银行转来辽阳钢铁厂托收承付结算凭证，发来热轧带肋钢筋(HRB400)30吨，每吨不含税价4 600元，增值税款23 460元，代垫运费3 500元。财会部门审核无误后，承付全部货款、税款及运费，但钢材尚未验收入库。根据有关凭证编制付款凭证(会计分录代替)如下：

借：在途物资——辽阳钢铁厂	164 960
贷：银行存款	164 960

【例 4-6】 【例 4-5】中已支付价税款的钢材运到，并经仓库如数验收，报来“收料单”。财会根据“收料单”等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下：

借：原材料——主要材料	164 960
贷：在途物资——辽阳钢铁厂	164 960

(2)在按规定预付货款的情况下，购货单位付款时，供货方并没有发货，双方并没有形成购销关系，付出的款项属于预付性质，不能视同在途物资。因此，应当通过“预付账款”科目进行核算。

【例 4-7】 某建筑施工企业采用汇兑结算方式，预先给辽阳钢铁厂信汇购货款100 000元。财会根据信汇凭证回单联编制付款凭证(会计分录代替)如下：

借：预付账款——辽阳钢铁厂	100 000
贷：银行存款	100 000

【例 4-8】 【例 4-7】中预付了货款的预购热轧直条光圆钢筋(R235)26吨已运到，并验收

入库。每吨不含税价 4 350 元,增值税率 17%,代垫运费 2 400 元。财会根据收料单、专用发票和运费收据等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	134 727
贷:预付账款——辽阳钢铁厂	134 727

【例 4-9】 承【例 4-8】,某建筑施工企业办妥“信汇”手续,将验收入库热轧直条光圆钢筋(R235)的所欠款项 34 727 元汇出。财会根据信汇回单等有关凭证编制付款凭证(会计分录代替)如下:

借:预付账款——辽阳钢铁厂	34 727
贷:银行存款	34 727

上例中,如果是原预付款有所剩余,并已通过银行收回剩余款项,则应编制上述分录的反向分录。

3. 收料在先、付款在后的账务处理

企业收料在先、付款在后有以下两种情况。

(1)原材料已验收入库,结算凭证和发票账单等也收到,但因资金不足,企业无力支付,造成延期付款。应通过“应付账款”账户进行核算。

【例 4-10】 某建筑施工企业向辽阳钢铁厂购进热轧直条光圆钢筋(R235)20 吨,每吨 4 200 元,增值税 14 280 元,代垫运费 2 100 元。托收承付结算凭证和发票等均已收到,并且圆钢已验收入库。但因银行结算账户存款不足,没能承付。财会根据收料单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	100 380
贷:应付账款——辽阳钢铁厂	100 380

【例 4-11】 承【例 4-10】,经双方协商,辽阳钢铁厂同意改用商业汇票结算方式。某建筑施工企业当即签发并承兑了商业承兑汇票。财会根据有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:应付账款——辽阳钢铁厂	100 380
贷:应付票据——辽阳钢铁厂	100 380

(2)原材料已验收入库,发票账单等未到,因而尚未付款。

在这种情况下,应暂不进行账务处理,待收到发票账单等凭证,支付货款时一起记账。在付款时记账所作的分录与“货款付清,同时收料”的分录相同。但如果等到月末仍未收到发票账单等凭证时,则要估价入账:借记“原材料”账户,贷记“应付账款”账户。并于下月初将上述分录用红字冲回。

【例 4-12】 某建筑施工企业于 2012 年 6 月 30 日向海星水泥厂购买普通硅酸盐水泥 60 吨,材料已验收入库,月末发票尚未到达,货款暂未支付,按合同价每吨 380 元暂估入账。财会根据有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	22 800
贷:应付账款——暂估应付款(海星水泥厂)	22 800

下月初,用红字冲回暂估入账,财会编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	22 800
-------------	--------



贷:应付账款——暂估应付款(海星水泥厂) 22 800

发票账单到达时,上述水泥货款 22 800 元,海星水泥厂为本企业代垫运杂费 2 000 元,货款及运杂费以银行存款支付,财会根据发票账单及结算凭证编制付款凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	24 800
贷:银行存款	24 800

4. 原材料验收入库时发现短缺或毁损的账务处理

在原材料验收入库时发现短缺或毁损时应及时查明原因,分别按不同的情况进行账务处理。

(1)由供货单位负责的原材料短缺或毁损的价款。如果货款尚未承付,应填制拒付理由书,向银行办理拒付手续;如果货款已经承付,应要求供货单位赔偿。在这种情况下,短缺或毁损的价款应借记“应付账款”账户。

(2)由运输部门负责的原材料短缺或毁损账户科目,应要求运输部门赔偿,短缺或毁损的价款借记“其他应收款”账户。

(3)短缺或毁损的原因不明时,应将短缺和损耗的价款借记“待处理财产损益”账户。

【例 4-13】 某建筑施工企业从辽阳钢铁厂购入热轧直条光圆钢筋(R235)66 吨,每吨 4 400 元,增值税率为 17%,货款及税款已于上月承付,本月验收入库时发现短缺 6 吨。经调查确认有 3 吨是属辽阳钢铁厂少发,有 2 吨是运输途中造成的,由运输部门赔偿,另 1 吨原因不明。财会根据有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料(60×4 400×1.17)	308 880
应付账款——辽阳钢铁厂(4 400×3×1.17)	15 444
其他应收款——某运输部门(4 400×2×1.17)	10 296
待处理财产损益(4 400×1×1.17)	5 148
贷:在途物资——辽阳钢铁厂(4 400×66×1.17)	339 768

5. 自制原材料入库的账务处理

自制原材料在加工的过程中其生产费用都已归集到“生产成本”账户的借方。所以在加工完毕验收入库时,根据原材料交库单借记“原材料”等账户,贷记“生产成本”账户。

【例 4-14】 某建筑施工企业的辅助生产车间自行加工混凝土(C15)。原材料交库单上注明加工混凝土(C15)40 m³,每立方米混凝土实际成本为 270 元,共计 10 800 元。财会根据原材料交库单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:原材料——主要材料	10 800
贷:生产成本——辅助生产成本	10 800

4.2.3 原材料按实际成本核算发出的账务处理

1. 原材料发出汇总表的编制

企业材料的发出主要是施工生产领用,也有可能是对外销售或委托外单位加工等。不同原因的领料和发料业务,都应办理相应的凭证手续。

企业工程施工或其他部门领用材料,根据具体情况,可以分别使用领料单、限额领料单、大堆材料耗用计算单和领料登记簿等凭证办理材料领发手续。

领料单是一次有效的领料凭证。每次领用材料物资,领料单位应根据施工用料计划,填

制领料单,经领发料双方共同签章后,据以办理领发料手续。它一般适用于没有消耗定额的材料和临时需要的材料的领用。

限额领料单又称定额领料单,属于在一定时期内多次使用的领料凭证,填制的手续是多次完成的,在有效期内和限额范围内可以连续向仓库领料。对于经常耗用和规定消耗定额的材料物资,可以采用限额领料单办理领料手续。

大堆材料耗用计算单是一种特殊形式的耗料计算凭证。适用于用料时不易清点数量,难以分清受益对象的大堆材料,如砖瓦、灰、砂、石等。由于这些露天堆放的材料物资耗用量大,使用次数频繁,每次领用时无法准确地计量耗用数量。因此,一般可以按月(或季)通过实地盘点,按下列计算公式估算其耗用数量:

本期实际耗用数量=期初结存数量+本期收入数量-本期调出数量-期末结存数量

领料登记簿是指在施工企业中,有些材料领发次数很多,数量零星,而且价值不高。为了简化领料核算手续,平时可以不填制领料单,而由领料人在领料登记簿内登记领用数量并签章证明,据以办理发料。月终仓库根据领料登记簿按领料单位和用途汇总填制领料单,一联留仓库,一联交领料单位,一联交会计部门作为成本核算的依据。

各领料单位当月已领用但并未耗用的材料,应于月末办理退料手续,以便正确计算出当月的材料消耗。对于下月不再继续使用的材料,应填写退料单,连同材料一并退还仓库;对于下月仍需继续使用的材料,应当办理假退料手续,即填写本月退料单的同时填写下月领料单,一并送交仓库,虽然材料实物没有退库,但是办理了本月退料手续和下月领料手续。

领料单、定额领料单、大堆材料耗用计算单、领料登记簿等发料凭证是进行材料发出总分类核算的依据。由于企业发料次数频繁,凭证数量很多,为了简化核算,平时一般不直接根据每一张发料凭证编制记账凭证,而是在月末由会计(或仓库)部门对已核价的发料凭证,按材料性质和领料用途进行汇总,编制“原材料发出汇总表”作为原材料发出总分类核算的依据。“原材料发出汇总表”的格式如表 4-4 所示。

表 4-4 原材料发出汇总表

2012 年 5 月 31 日

单位:元

材 料 类 别 用 途	主要材料				结 构 件	机 械 配 件	其 他 材 料	合 计
	钢 材	水 泥	其 他	小 计				
工程施工								
其中:A工程	60 000	50 000	20 000	130 000	40 000			170 000
B工程	50 000	30 000	10 000	90 000	30 000			120 000
小计	110 000	80 000	30 000	220 000	70 000			290 000
机械作业						3 000	300	3 300
生产成本—— 辅助生产		8 000	1 000	9 000				9 000
管理费用							600	600
合计	110 000	88 000	31 000	229 000	70 000	3 000	900	302 900



2. 原材料发出的账务处理

企业发出的原材料应贷记“原材料”账户,对应的借方账户根据领料用途确定。工程施工耗用的原材料记入“工程施工”账户;机械作业耗用的原材料记入“机械作业”账户;管理部门领用的材料记入“管理费用”账户;辅助生产领用材料记入“生产成本——辅助生产”账户。其中,“工程施工”账户属于成本类账户,是合同成本核算的主要账户,用以核算企业进行建筑安装工程施工所发生的实际合同成本和合同毛利。借方登记施工过程中所发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费等直接费用,以及分摊的间接费用和确认的合同毛利;贷方登记合同完工后结转已完工程的实际成本和确认的合同亏损。期末借方余额,反映尚未完成的工程施工合同成本和合同毛利。“机械作业”账户属于成本类账户,用于核算企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业发生的各项费用。发生的机械作业支出,记入本账户的借方,月末分配和结转到“工程施工”和“其他业务成本”等账户时记入本账户的贷方,月末结转后无余额。

【例 4-15】 某建筑施工企业 2012 年 5 月份各有关部门领用材料见表 4-4。财会根据“原材料发出汇总表”编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工——A 工程	170 000
——B 工程	120 000
机械作业	3 300
生产成本——辅助生产	9 000
管理费用	600
贷:原材料——主要材料	229 000
——结构件	70 000
——机械配件	3 000
——其他材料	900

原材料按实际成本核算的优点是可以直接反映企业原材料资金的实际占用额。但在原材料收发业务频繁、业务量大的企业,原材料的计价工作量及核算工作量是很繁重的;且从账户中不能反映出企业材料采购业务的经营成果,即节约还是超支。所以,这种方法一般适用于材料收发业务不多的企业。

4.3 原材料按计划成本核算

4.3.1 材料计划成本与成本差异的含义

材料计划成本的内容与实际成本的内容基本相同,只不过计划成本是事先制定的,其制定的方法是:凡是有交易市场牌价的,可以参考市场牌价加上一定比例的运杂费等作为材料的计划单位成本;没有市场牌价的可按上年实际采购成本作为材料的计划单位成本。总之,材料计划成本要尽可能与实际成本相接近,一经确定之后,除有特殊情况作相应调整外,年度内一般不作变动。

材料的计划成本毕竟是事先确定的,而材料的实际成本则是在原材料采购过程中实际



发生的。所以,在实际核算的工作中,材料实际成本与其计划成本之间会经常产生差额,我们把这种差额称为材料成本差异,其计算公式为:

$$\begin{aligned}\text{材料成本差异} &= \text{材料实际成本} - \text{材料计划成本} \\ &= \text{材料计划成本} \times \text{材料成本差异率}\end{aligned}$$

该公式的计算结果如果得正值,说明材料实际成本大于材料计划成本,通常把材料实际成本大于材料计划成本的差异叫做超支差异,也称正差异;如果得负值,说明材料实际成本小于材料计划成本,通常把材料实际成本小于材料计划成本的差异称为节约差异,又称负差异。

材料成本差异率是指材料成本差异额与材料计划成本的比率。其计算公式如下:

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$$

必须注意,上述公式的分子是月初结存材料成本差异和本月收入材料成本差异的代数和。当材料成本差异为超支差异时代正号;当材料成本差异为节约差异时代负号。所以,当该公式的计算结果为正数时,即正差异率,表示超支;当该公式的计算结果为负数时,即负差异率,表示节约。

【例 4-16】某建筑施工企业月初结存原材料的计划成本为 1 710 000 元,月初结存原材料的成本差异额为节约 74 100 元,本月收入原材料的实际成本为 1 750 000 元,计划成本为 1 745 000 元,本月发出原材料的计划成本为 1 327 000 元。则原材料成本差异率和发出原材料应承担的成本差异额等计算如下:

$$\text{材料成本差异率} = \frac{-74\,100 + (1\,750\,000 - 1\,745\,000)}{1\,710\,000 + 1\,745\,000} \times 100\% = -2\%$$

$$\text{本月发出材料应承担的成本差异} = 1\,327\,000 \times (-2\%) = -26\,540 \text{ 元}$$

4.3.2 原材料按计划成本核算的账户设置

为了进行原材料按计划成本核算的总分类核算,在总账中,除了设“原材料”等账户外,还应增设“材料采购”和“材料成本差异”账户。“原材料”账户的核算内容前已述及,不同的是前面述及的“原材料”账户是按实际成本计价的,而现在所讲的“原材料”账户是按计划成本计价的。所以,这里重点说明“材料采购”账户和“材料成本差异”账户。

“材料采购”账户主要用来核算企业外购材料的采购成本和计算材料成本差异。该账户借方登记材料采购的实际成本;贷方登记入库材料的计划成本和购入发生短缺与损耗材料的实际成本;将该账户的借、贷方进行对比,如果是借方差额,即为超支差异,应从该账户的贷方转入“材料成本差异”账户的借方;如果是贷方差额,即为节约差异,应从该账户的借方转入“材料成本差异”账户的贷方。月末结转完成本差异之后一般无余额,如果有余额也应在借方,表示在途材料的实际成本。所以,设置“材料采购”账户的企业一般不再设置“在途物资”账户。

“材料成本差异”账户主要用来核算企业各种材料的实际成本与计划成本的差异。该账户借方登记入库材料的超支差异;贷方登记入库材料的节约差异和发出材料应分摊的超支差异(分摊超支差异时用蓝字登记)或节约差异(分摊节约差异时用红字登记)。期末余额如果在借方,则表示库存材料的成本超支差异;如果在贷方,则表示库存材料的成本节约差异。



4.3.3 原材料按计划成本核算收入的账务处理

在原材料按计划成本核算的情况下,进行原材料收入核算所编制的会计分录,其对应关系基本上是固定的。

(1)付款时:

借:材料采购(按实际价)

贷:银行存款(或其他有关科目)

(2)材料验收入库时:

借:原材料(按计划价)

贷:材料采购(按计划价)

(3)结转材料成本差异(一般在月末结转)时:

结转超支差异

借:材料成本差异

贷:材料采购

结转节约差异

借:材料采购

贷:材料成本差异

1. 货款付清、同时收料的账务处理

【例 4-17】 某建筑施工企业从辽阳钢铁厂购入热轧直条光圆钢筋(R235)100 吨,每吨 4 000 元,增值税率为 17%,货款 400 000 元及税款 68 000 元用事先开出的银行汇票付清,钢筋验收入库,其计划单价为每吨 4 500 元。财会根据发票、银行汇票结算通知和入库单编制付款凭证及转账凭证(会计分录代替)如下。

(1)根据发票和银行汇票结算通知:

借:材料采购——主要材料 468 000

贷:其他货币资金——银行汇票 468 000

(2)根据材料入库单:

借:原材料——主要材料 450 000

贷:材料采购——主要材料 450 000

(3)月末,结转材料成本差异:

借:材料成本差异 18 000

贷:材料采购——主要材料 18 000

2. 付款在先、收料在后的账务处理

【例 4-18】 某建筑施工企业收到银行转来梁山钢铁厂委托收款凭证,发来热轧直条光圆钢筋(R235)50 吨,每吨 3 800 元,价款 190 000 元,增值税率 17%,税款 32 300 元,代垫运费 1 000 元,经审核无误,承付了全部款项,但钢筋尚未到达。财会根据发票、运费单据和托收承付付款通知联编制付款凭证(会计分录代替)如下:

借:材料采购——主要材料 223 300

贷:银行存款 223 300



【例 4-19】 承【例 4-18】，梁山钢铁厂发来的 50 吨热轧直条光圆钢筋(R235)运到，并如数验收入库。其计划单位成本为每吨 4 500 元。财会根据材料入库单编制转账凭证(会计分录代替)如下：

借：原材料——主要材料	225 000
贷：材料采购——主要材料	225 000
月末，结转上述材料成本差异时	
借：材料采购——主要材料	1 700
贷：材料成本差异	1 700

3. 收料在先、付款在后的账务处理

【例 4-20】 某建筑施工企业从梁山钢铁厂购入热轧直条光圆钢筋(R235)100 吨，每吨 4 000 元，价款为 400 000 元，增值税率为 17%，税款 68 000 元，托收承付结算凭证和发票等均已收到，并完全符合合同规定，但由于银行存款余额不足货款尚未支付。该批钢筋如数验收入库，其计划单位成本为每吨 4 500 元。财会根据发票、入库单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下。

(1)根据发票等凭证：

借：材料采购——主要材料	468 000
贷：应付账款——梁山钢铁厂	468 000

(2)根据材料入库单：

借：原材料——主要材料	450 000
贷：材料采购——主要材料	450 000

(3)月末，结转材料成本差异：

借：材料成本差异	18 000
贷：材料采购——主要材料	18 000

【例 4-21】 承【例 4-20】，经双方协商，某建筑施工企业为梁山钢铁厂签发并承兑了期限为 3 个月、面额为 468 000 元的商业承兑汇票一张。财会根据签发商业汇票的有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下。

借：应付账款——梁山钢铁厂	468 000
贷：应付票据——梁山钢铁厂	468 000

4. 自制原材料入库的账务处理

【例 4-22】 某建筑施工企业的辅助生产车间自行加工混凝土(C15)。“原材料交库单”上注明加工混凝土(C15)40 m³，每立方米混凝土实际成本为 270 元，共计 10 800 元。每立方米混凝土计划成本为 300 元。财会根据“原材料交库单”等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下：

借：原材料——主要材料	12 000
贷：生产成本——辅助生产成本	10 800
材料成本差异	1 200

如果该企业混凝土(C15)的计划单位成本为 240 元，其他条件不变，则应作如下分录：

借：原材料——主要材料	9 600
-------------	-------



材料成本差异	1 200
贷:生产成本——辅助生产成本	10 800

4.3.4 原材料按计划成本核算发出的账务处理

在原材料按计划成本计价的情况下,原材料发出的核算包括两方面内容:一方面,应按发出原材料的用途将其计划成本归集到有关成本、费用账户中去;另一方面,要分摊其发出原材料应分摊的材料成本差异额。

发出材料应承担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率

在实际工作中,为了及时计算发出材料的实际成本,公式中的材料成本差异率可以采用上月的材料成本差异率。

在转出材料成本差异的账务处理中,由于不论是超支差异还是节约差异都是从“材料成本差异”账户的贷方转出,所以超支差异用蓝字结转,节约差异用红字结转。

【例 4-23】 某建筑施工企业 2012 年 5 月份各有关部门领用热轧直条光圆钢筋(R235)的计划成本为 1 327 000 元。其中,A 工程领用 655 000 元,B 工程领用 572 000 元,机械作业领用 100 000 元,材料成本差异率为节约 2%。财会根据“原材料发出汇总表”编制转账凭证(会计分录代替)如下。

(1)结转发出原材料的计划成本:

借:工程施工——A 工程	655 000
——B 工程	572 000
机械作业	100 000
贷:原材料——主要材料	1 327 000

(2)分摊发出原材料应分摊的成本差异:

借:工程施工——A 工程	13 100
——B 工程	11 440
机械作业	2 000
贷:原材料——主要材料	26 540

原材料按计划成本核算的优点是:可以大大简化和加速凭证的计价以及各明细账的登记工作;可以通过材料成本差异的核算考核采购业务的经营成果。但发出原材料的实际成本是在计划成本的基础上,用材料成本差异调整出来的,其准确性稍差一些。因此,这种方法适用于原材料品种、规格多,收发业务频繁且计划单位成本较稳定、准确的大中型企业。

4.4 委托加工物资的核算

建筑施工企业由于本身工艺设备条件的限制,有时需要将某种材料委托外单位加工改制成另一种材料,如委托外单位将原木加工成挡板、模板等,这种业务称为委托加工业务。委托其他企业加工的材料称为委托加工物资。委托加工物资的实际成本,一般包括加工中耗用材料物资的实际成本、支付的加工费用和支付的委托加工材料物资的往返运杂费。



4.4.1 委托加工物资核算的账户设置

为了核算建筑施工企业委托外单位加工的各种材料物资,企业应设置“委托加工物资”账户。“委托加工物资”账户用来核算企业委托外单位加工材料物资时发出的材料物资成本,发生的加工费和运输费等费用,以及加工完成收回的材料物资的成本情况。该账户借方登记发出材料的实际成本(或计划成本和应分担的材料成本差异)、加工费和往返运费等;贷方登记加工完成验收入库材料物资的实际成本和回收剩余材料物资的实际成本;期末余额在借方,反映企业委托外单位加工尚未完成的材料物资的实际成本。

4.4.2 委托加工物资的账务处理

【例 4-24】 某建筑施工企业发出原木一批,委托立新木器加工厂加工成模板,发出原木的计划成本为 15 000 元,原木的成本差异率为 1.5%。财会根据发料凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:委托加工物资——立新木器加工厂	15 225
贷:原材料——其他材料	15 000
材料成本差异	225

【例 4-25】 承【例 4-24】,某建筑施工企业以现金支付发出上述委托加工模板的运杂费 450 元,以转账支票支付加工单位加工费用 1 500 元。财会根据收据、转账支票存根等有关凭证编制付款凭证(会计分录代替)如下:

借:委托加工物资——立新木器加工厂	450
贷:库存现金	450
借:委托加工物资——立新木器加工厂	1 500
贷:银行存款	1 500

【例 4-26】 承【例 4-24】和【例 4-25】,某建筑施工企业的委托加工模板运回验收入库,模板的计划成本为 17 500 元。财会根据入库单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:周转材料——模板	17 500
贷:委托加工物资——立新木器加工厂	17 175
材料成本差异	325

在【例 4-26】中,如果模板的计划成本为 17 000 元,则实际成本大于计划成本,产生超支差异 175 元,财会编制的会计分录应为:

借:周转材料——模板	17 000
材料成本差异	175
贷:委托加工物资——立新木器加工厂	17 175

4.5 周转材料

4.5.1 周转材料的概念

周转材料是指建筑施工企业在施工生产过程中多次周转使用并基本保持原有物质形态



而价值逐渐转移的各种材料,包括包装物、低值易耗品以及建筑施工企业的钢模板、木模板、挡板、脚手架、其他周转材料等。

由于周转材料能在施工过程中反复使用,并保持原有的物质形态,其价值随着使用逐渐损耗,因此在核算上既要反映其原值,又要反映其损耗价值。为适应这一核算要求,需要采用一定的摊销方法,将周转材料的价值摊销计入工程成本。

4.5.2 周转材料的分类

周转材料按其在施工生产过程中的用途可分为以下几类。

(1)模板。模板是指浇灌混凝土使用的木模、组合钢模以及配合模板使用的支撑材料、滑模材料、构件等。按固定资产管理的固定钢模和现场固定的大型钢模板不包括在内。

(2)挡板。挡板是指土方工程使用的挡土板等,包括支撑材料在内。

(3)架料。架料是指搭设脚手架用的竹竿、木杆、竹木跳板、钢管脚手架及其附件等。

(4)低值易耗品。低值易耗品是指使用年限在一年以下或单位价值低于固定资产标准的物品,如一般工具、管理用具、劳动保护产品、玻璃器皿等。

(5)包装物。包装物是指企业在生产经营活动中为了包装本企业的产品或商品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等。

(6)其他周转材料。其他周转材料是指除以上各类外,作为流动资产管理的其他周转材料,如塔吊使用的轻轨、枕木等(不包括属于塔吊的钢轨)。

4.5.3 周转材料的摊销方法

由于周转材料在生产过程中能够多次周转使用,价值随同其损耗程度,逐渐转移、摊销计入工程成本或有关费用,其摊销方法一般有一次摊销法、五五摊销法、按月摊销法、分次摊销法和定额摊销法等5种。在实际工作中,周转材料的摊销方法应视周转材料价值的大小、耐磨程度的强弱、使用期限的长短等具体因素确定其具体使用方法。

(1)一次摊销法。一次摊销法是指在领用周转材料时,将其全部价值一次计入工程成本或有关费用。这种方法一般适用于易腐、易碎或价值较低、使用期限较短的周转材料,如玻璃器皿、安全网等。

(2)五五摊销法。五五摊销法是指将周转材料的价值在领用时摊销50%、在报废时摊销另外50%的一种摊销方法。这种方法适用于单位价值较低、领用和报废比较均衡的周转材料,如工具、管理用具等的摊销可采用此方法。

(3)分月摊销法。分月摊销法是指根据周转材料的预计使用月数、原值、预计残值确定每月摊销额,将其价值分月计入工程成本或有关费用。其计算公式为:

$$\text{周转材料每月摊销额} = \frac{\text{周转材料原价} \times (1 - \text{预计残值占原价的百分比})}{\text{预计使用月数}}$$

这种方法适用于脚手架、跳板、塔吊轻轨、枕木等周转材料的摊销。

【例 4-27】 某建筑施工企业本期使用的脚手架的原值为 15 000 元,预计使用 10 个月,报废时预计残值为原值的 5%,则每月的摊销额为:

$$\text{每月摊销额} = \frac{15\,000 \times (1 - 5\%)}{10} = 1\,425 \text{ 元}$$



(4)分次摊销法。分次摊销法是指根据周转材料的预计使用次数、原值、预计残值确定每次摊销额,将其价值按每期使用次数的多少计入各期的工程成本或有关费用的一种摊销方法。其计算公式为:

$$\text{周转材料每次摊销额} = \frac{\text{周转材料原值} \times (1 - \text{预计残值占原值的百分比})}{\text{预计使用次数}}$$

$$\text{本期摊销额} = \text{每次摊销额} \times \text{本期使用次数}$$

这种方法适用于使用期限较长、单位价值较高的周转材料。例如,定型模板、挡板等周转材料的摊销可采用此方法。

【例 4-28】 某建筑施工企业本期使用的定型模板的原值为 5 000 元,预计使用 10 次,报废时预计残值为原值的 5%,本期使用 5 次,则本期的摊销额为:

$$\text{周转材料每次摊销额} = \frac{5\,000 \times (1 - 5\%)}{10} = 475 \text{ 元}$$

$$\text{本期摊销额} = 5 \times 475 = 2\,375 \text{ 元}$$

(5)定额摊销法。定额摊销法是指根据实际完成的实物工作量和预算定额规定的周转材料消耗定额确定本期周转材料摊销额,计入本期工程成本或有关费用。其计算公式为:

$$\text{周转材料本期摊销额} = \text{本期完成的实物工作量} \times \text{单位工作量周转材料消耗定额}$$

这种方法适用于各种周转材料的摊销。

【例 4-29】 某建筑施工企业本期完成混凝土矩形柱 60 m³,预算定额为每立方米消耗木模板 20 元,则本期的摊销额为:

$$\text{木模板本期的摊销} = 60 \times 20 = 1\,200 \text{ 元}$$

各种周转材料的具体摊销方法由企业根据具体情况确定。一经确定,一般不能随意改变;如果改变,应在会计报表附注中加以说明。

在实际工作中,周转材料无论采用哪一种摊销方法,平时计算的摊销额,一般不可能与实际价值损耗完全一致,所以在年度终了或工程竣工时需要对周转材料进行盘点,根据实际损耗情况调整已计提的摊销额,以保证工程成本和有关费用的准确性。

4.5.4 周转材料的核算

1. 周转材料核算的账户设置

为了核算和监督周转材料的购入、领用、摊销、报废和结存情况,企业应设置“周转材料”账户,该账户借方登记企业购入或转入等取得各种周转材料的计划成本或实际成本;贷方登记周转材料的摊销、盘亏、报废等减少的价值;期末余额在借方,反映在库周转材料的计划成本或实际成本,以及在用周转材料的摊余价值。

周转材料应当按周转材料的类别、品种、规格以及在库、在用、摊销等情况分别设置明细账,进行周转材料的明细核算。

2. 周转材料的账务处理

企业购入、自制、委托外单位加工等方式取得的周转材料,即收入周转材料的账务处理,与原材料收入的账务处理完全相同,现主要说明周转材料领用和摊销的账务处理方法。

1) 采用一次摊销法的账务处理

领用一次摊销的周转材料,应将本次领用周转材料的实际成本按用途一次转入有关工程



成本、费用账户。按计划成本组织核算的,同时应分摊领用周转材料应分摊的材料成本差异。

【例 4-30】 某建筑施工企业对管理用具采用一次摊销法按计划成本组织核算,本月行政管理部门领用管理用具一批,计划成本 3 000 元,本月管理用具材料成本差异率 2%。财会根据领料单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:管理费用	3 060
贷:周转材料——在库周转材料(管理用具)	3 000
材料成本差异	60

【例 4-31】 某建筑施工企业对安全网采用一次摊销法按实际成本组织核算,本月甲工程施工领用安全网一批,实际成本 4 000 元。财会根据领料单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工——甲工程	4 000
贷:周转材料——在库周转材料(安全网)	4 000

2) 采用五五摊销法的账务处理

周转材料采用五五摊销法进行核算时,应在领用和报废时各摊销其价值的 50%,并需要在“周转材料”科目下设置“在库周转材料”“在用周转材料”和“周转材料摊销”等明细账户进行明细分类核算。

【例 4-32】 某建筑施工企业工具用具采用五五摊销法按实际成本组织核算,本月施工生产领用工具用具实际成本 14 000 元。财会根据领料单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:周转材料——在用周转材料(工具用具)	14 000
贷:周转材料——在库周转材料(工具用具)	14 000
借:工程施工	7 000
贷:周转材料——周转材料摊销(工具用具)	7 000

【例 4-33】 上述建筑施工企业施工生产领用的工具用具使用到期报废,回收残料收入现金 800 元。财会根据报废单和现金收据等有关凭证编制转账凭证和收款凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工	7 000
贷:周转材料——周转材料摊销(工具用具)	7 000
借:周转材料——周转材料摊销(工具用具)	14 000
贷:周转材料——在用周转材料(工具用具)	14 000
借:库存现金	800
贷:工程施工	800

3) 采用分月摊销法的账务处理

周转材料采用分月摊销法进行核算,同样需要在“周转材料”科目下设置“在库周转材料”“在用周转材料”“周转材料摊销”等明细账户进行明细分类核算。

【例 4-34】 某建筑施工企业本月乙工程施工,领用分月摊销的脚手架料一批,实际成本 60 000 元,预计残料率 5%,预计使用 30 个月。财会根据领料单等有关凭证编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:周转材料——在用周转材料(架料)	60 000
--------------------	--------



贷:周转材料——在库周转材料(架料) 60 000
月末,计算本月摊销额:

$$\text{每月摊销额} = \frac{60\,000 \times (1 - 5\%)}{30} = 1\,900 \text{ 元}$$

财会根据周转材料摊销计算单编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工——乙工程 1 900
贷:周转材料——周转材料摊销(架料) 1 900

【例 4-35】 上述建筑施工企业乙工程完工,在用架料账面已提摊销额(“周转材料——周转材料摊销——架料”账户贷方余额)28 500 元,对在用架料进行清理,其中 1/6 的架料已经报废,残料作价 500 元入原材料库;其余部分尚可使用办理退库手续,估计成色(新旧程度)40%。

$$\text{报废架料应提摊销额} = \text{报废周转材料成本} - \text{残料价值} = 60\,000 \times \frac{1}{6} - 500 = 9\,500 \text{ 元}$$

$$\begin{aligned} \text{报废架料已提摊销额} &= \text{报废周转材料成本} \times \frac{\text{该类在用周转材料已摊金额}}{\text{该类在用周转材料成本}} \\ &= 10\,000 \times \frac{28\,500}{60\,000} = 4\,750 \text{ 元} \end{aligned}$$

$$\text{报废架料应补提摊销额} = \text{应提摊销额} - \text{已提摊销额} = 9\,500 - 4\,750 = 4\,750 \text{ 元}$$

财会根据计算结果补提摊销额,转销报废架料的实际成本编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工——乙工程 4 750
贷:周转材料——周转材料摊销(架料) 4 750
借:原材料 500
 周转材料——周转材料摊销(架料) 9 500
贷:周转材料——在用周转材料(架料) 10 000

$$\begin{aligned} \text{退库架料应提摊销额} &= \text{退回周转材料成本} \times [1 - \text{退回时确定的成色}(\%)] \\ &= 60\,000 \times \frac{5}{6} \times (1 - 40\%) = 30\,000 \text{ 元} \end{aligned}$$

$$\text{退库架料已提摊销额} = 50\,000 \times \frac{28\,500}{60\,000} = 23\,750 \text{ 元}$$

$$\text{退库架料应补提摊销额} = 30\,000 - 23\,750 = 6\,250 \text{ 元}$$

财会根据计算结果补提摊销额,结转退库架料的实际成本编制转账凭证(会计分录代替)如下:

借:工程施工——乙工程 6 250
 贷:周转材料——周转材料摊销(架料) 6 250
借:周转材料——在库周转材料(架料) 50 000
 贷:周转材料——在用周转材料(架料) 50 000